

TÍTULO:

¿Puede la autoridad fiscalizadora ejercer facultades de comprobación durante la etapa que dura la emergencia por COVID 19?

INTRODUCCIÓN

La pandemia que azota el planeta sin duda ha planteado retos para todos los seres que la habitamos, los gobiernos implementan nuevos métodos de administración, los ciudadanos buscamos formas para ejercer nuestras actividades personales y profesionales y las especies retoman los hábitats que temporamente han dejado de ejercer los humanos.

Para el caso del Gobierno, el ejecutivo federal a través de la Secretaría de Salud, emitió diversos decretos en los cuales delineó las políticas a seguir y las actividades que son indispensables para su funcionamiento y que deben continuar a pesar de las restricciones de movilidad propias de la contingencia.

En este artículo abordaremos a partir de principios jurídicos propios de las ramas administrativa y tributaria del derecho, el tratamiento que la autoridad dió a las labores del Servicio de Administración Tributaria que es por excelencia el órgano fiscalizador y recaudador de la nación, puesto que ha seguido ejerciendo sus facultades de comprobación sin restricción alguna por medio de actos de fiscalización tales como la visita domiciliaria, la revisión de gabinete y la auditoría por medios electrónicos -entre otros-, cuando desde la perspectiva del autor de este trabajo, tal actividad se encuentra vedada desde la publicación del decreto de 31 de marzo de 2020 en el Diario Oficial de la Federación.

CUERPO TEMÁTICO

Desde la época de la ilustración y tal como lo señalan los Maestros García Rentería y Fernández¹ en el ámbito del derecho administrativo, las autoridades solo están facultadas para hacer lo que la ley les permite, de tal manera que su actuación debe estar apegada a un marco normativo en donde se señalen sus facultades expresas.

Al respecto en decreto publicado en el DOF² de 31 de marzo de 2020 la Secretaría de Salud, ordenó la suspensión inmediata de actividades no esenciales y con base en ello delineó cuales sí lo son y, por ende pueden seguirse ejerciendo tanto en los ámbitos privado como público, por lo tanto, dicho decreto es obligatorio para los ciudadanos y todos los órganos de gobierno, pues tiene la naturaleza de una norma jurídica emitida por el Poder Ejecutivo Federal a través de la Secretaría de Salud y dentro de la jerarquía normativa se encuentra solo por debajo de la Constitución Federal, los tratados internacionales y de las leyes emitidas por el Congreso de la Unión.

En la parte que interesa del precepto que es objeto de nuestro análisis, se dispone literalmente lo que se transcribe:

“ACUERDO por el que se establecen acciones extraordinarias para atender la emergencia sanitaria generada por el virus SARS-CoV2.

ARTÍCULO PRIMERO.- Se establece como acción extraordinaria, para atender la emergencia sanitaria generada por el virus SARS-CoV2, que los sectores público, social y privado deberán implementar las siguientes medidas:

I. Se **ordena la suspensión inmediata**, del 30 de marzo al 30 de abril de 2020, de las actividades no esenciales, con la finalidad de mitigar la dispersión y transmisión del virus SARS-CoV2 en la comunidad, para disminuir la carga de enfermedad, sus complicaciones y la muerte por COVID-19 en la población residente en el territorio nacional;

II. Solamente podrán continuar en funcionamiento las siguientes actividades, consideradas esenciales:

c) Las de los sectores fundamentales de la economía: financieros, **el de recaudación tributaria**, distribución y venta de energéticos, gasolineras y gas, generación y distribución de agua potable, industria de alimentos y bebidas no alcohólicas, mercados de alimentos, supermercados, tiendas de autoservicio, abarrotes y venta de alimentos preparados; servicios de transporte de pasajeros y de carga; producción agrícola, pesquera y pecuaria, agroindustria, industria química, productos de limpieza; ferreterías, servicios de mensajería, guardias en labores de seguridad privada; guarderías y estancias infantiles, asilos y estancias para personas adultas mayores, refugios y centros de atención a mujeres víctimas de violencia, sus hijas e hijos; telecomunicaciones y medios de información; servicios privados de

¹ García Rentería Tomás Eduardo- Ramón Fernández, “Curso de Derecho Administrativo I” Ed. Thomson Reuters p.p. 88 y 89.

² Diario Oficial de la Federación de 31 de marzo de 2020 edición digital “www.dof.gob.mx”

*emergencia, servicios funerarios y de inhumación, servicios de almacenamiento y cadena de frío de insumos esenciales; logística (aeropuertos, puertos y ferrocarriles), así como actividades cuya suspensión pueda tener efectos irreversibles para su continuación;
... ”*

De la lectura de la norma jurídica transcrita, se aprecia que tiene por objetivo establecer las acciones extraordinarias para atender la emergencia sanitaria generada por el virus SARS-CoV2 y en él se ordena la suspensión inmediata, de las actividades no esenciales. Es decir que solo podrán continuar funcionando las actividades consideradas indispensables, de entre las cuales para el objeto de nuestro estudio se encuentra la recaudación tributaria.

La acción de recaudar de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia de la lengua española³ en su acepción más amplia significa cobrar o percibir dinero, de tal suerte que en esta actividad en términos generales no se encuentra inmerso el hecho de fiscalizar que conforme a la fuente referida implica “traer a juicio las acciones de alguien”.⁴

Desde la perspectiva jurídica y desde mi experiencia profesional, que tiene inmerso el estudio de los criterios de tribunales administrativos y constitucionales, en nuestro ámbito legal el sistema de competencia se encuentra estrictamente delimitado a través de las leyes y reglamentos emitidos por el Congreso de la Unión y sancionados por el Presidente de la República, por lo que para el objeto de nuestro análisis es necesario acudir a la Ley del Servicio de Administración Tributaria y su Reglamento Interior, ya que ellos delimitan la naturaleza jurídica y las facultades del órgano fiscalizador del Estado.

En los dos primeros artículos de dicha ley, se señala que el Servicio de Administración Tributaria, es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad, que tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto

³ Real Academia Española, Diccionario de la lengua española “<https://dle.rae.es/recaudar?m=form>”

⁴ Idem <https://dle.rae.es/fiscalizar?m=form>

público y de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario de dichas disposiciones, y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria.

Acorde con lo anterior, para la doctrina y la interpretación constitucional y jurisdiccional realizada por los tribunales de nuestro país, el Servicio de Administración Tributaria, puede llevar a cabo las acciones de fiscalizar y recaudar impuestos, pero éstas son diferentes y las llevan a cabo distintos órganos de dicha dependencia, pues una implica el revisar que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones de contribuir al gasto público en los términos que disponen las leyes y la otra, es la actividad de cobrar o hacer efectivos los créditos fiscales exigibles a los gobernados.

Es decir que, aunque ambas actividades se encuentran estrechamente relacionadas, son diferentes, pues la primera da origen al crédito fiscal y la segunda lo hace efectivo a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Delimitado lo anterior en el ámbito de la esfera administrativa el Reglamento Interior del SAT, establece que tales actividades son distintas y en su artículo 2, le encomienda la primera a La Administración General de Auditoría Fiscal Federal y sus unidades administrativas, y la segunda a la Administración General de Recaudación y las unidades que de ella dependan.

Por lo tanto, cada unidad administrativa tiene atribuciones especiales y específicas, de tal suerte que las facultades se otorgan sólo a aquellas autoridades que la ley expresamente designe conforme al citado reglamento interior, pero sin hacerlas extensivas a otras autoridades, porque cada órgano tiene actúa como unidad administrativa, con las atribuciones que se le confieren; la autoridad fiscalizadora: revisando el correcto pago de los impuestos y, la recaudadora: cobrándolos inclusive en forma coactiva, pero deben estar expresamente conferidas en la ley y no inferirse con base en presunciones.

Así, si el decreto que señaló cuáles actividades son esenciales, y puntualizó que solo la recaudación puede llevarse a cabo, esto implica que el Servicio de Administración Tributaria no puede llevar a cabo ningún acto de fiscalización sin distinción alguna, ni continuar con los que ya tenía en curso, pues fue el ejecutivo federal quien jurídicamente restringió su actuación y además señaló que el objetivo es restringir la movilidad para mitigar y controlar la enfermedad por el virus SARS-CoV2 (COVID-19), en cuyo caso, si los auditores en la caso de la visitas domiciliarias tienen que trasladarse e interactuar con los contribuyentes y en las revisiones de gabinete obliga a acudir al domicilio de la autoridad para presentar la contabilidad, entonces resulta claro y concluyente que no pueden llevarse a cabo, porque ponen en un estado de exposición a las partes que intervienen en el procedimiento de fiscalización.

Sin embargo, después de la emisión del decreto hay autoridades Administraciones Locales de Recaudación que continuaron fiscalizando, durante el período que comprendió del 31 de marzo al 4 de mayo de 2020, por lo que técnicamente estos actos son nulos y al impugnarse con estos argumentos de ser necesario, corresponderá a los tribunales competentes emitir un fallo debidamente fundado y motivado, tomando en cuenta que conforme al artículo 5 del Código Tributario Federal las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, son de aplicación estricta y a falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común.

Cabe señalar que en la regla 13.3 de la *“PRIMERA Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020.”*, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 12 de mayo del propio año, la autoridad ya señaló que a partir del día 4 del citado mes se suspendía la actividad fiscalizadora del estado, pero desde nuestra perspectiva y por las razones expuestas, esa aclaración es innecesaria ya que el propio decreto de la Secretaría de Salud, restringió la facultad fiscalizadora del Estado, además de que en la resolución últimamente citada permite continuar

fiscalizando por medios electrónicos, por lo que también es ilegal ya que el decreto del 31 de marzo no permitió fiscalizar bajo ninguna modalidad.

Al respecto, aún y cuando la autoridad tiene mecanismos para corregir y sancionar su propia actuación, no debe olvidar su obligación de fundar y motivar correctamente sus actos, pues se trata de principios constitucionales ineludibles a lo cual ha sido omisa en perjuicio de los contribuyentes revisados en esta época de pandemia.

Además, si el gobierno obligó a los contribuyentes y a las autoridades a tomar medidas de aislamiento, ello implica que no podían atender los actos de fiscalización, puesto que el desplazamiento e interacción son un riesgo evidente para la salud, tal como lo han señalado múltiples estudios científicos por el riesgo al contagio. En cuyo caso el procedimiento quedó suspendido ya que la legislación supletoria, concretamente el Código Federal de Procedimientos Civiles en su artículo 365 prevé que el proceso se suspende cuando el tribunal del juicio no está en posibilidad de funcionar por un caso de fuerza mayor, y cuando alguna de las partes o su representante procesal, en su caso, sin culpa alguna suya, se encuentra en la absoluta imposibilidad de atender al cuidado de sus intereses en el litigio y en forma contundente señala que los efectos de esta suspensión se surtirán de pleno derecho, con declaración judicial o sin ella.

CONCLUSIÓN

Obligar al contribuyente para atender una revisión en esta época de pandemia, es pues, además de un sinsentido, un acto jurídico nulo de pleno derecho y lo mismo podría decirse también de cualquier acto de revisión llevado a cabo por autoridades administrativas de cualquier ámbito y nivel, pero esto será materia de otro análisis.

TULIO ANTONIO SALANUEVA BRITO PRESIDENTE DE LA COMISIÓN
LEGAL DE LA AMCP.

ABOGADO. C.P. E.F. MTRO A.J. TELÉFONO 5591991467

contacto@asebureau.com.mx